

Audience publique du 17 avril 2008

=====

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 22947 du rôle, déposée le 15 mai 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Victor GILLEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 décembre 2006 déclarant irrecevable sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 1996 à 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 13 décembre 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Victor GILLEN pour compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Victor GILLEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier daté du 28 décembre 2006, entré le 5 janvier 2007 auprès de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de cette administration une demande de relevé de forclusion ainsi qu'une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1996 à 2001 émis par voie de taxation.

Le 15 février 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », prit à l'égard de Monsieur ... la décision suivante, répertoriée sous le numéro C 13718 du rôle :

« Vu la requête introduite le 5 janvier 2007 par le sieur ..., demeurant à L-2210 Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1996, émis le 18 mai 2000, des années 1997, 1998, 1999 et 2000, tous émis le 28 mars 2002, ainsi que de l'année 2001, émis le 22 mars 2006 ;

Vu les § 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que, pour les années litigieuses, les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques ont été respectivement mis à la poste sous pli fermé :

- quant à l'année d'imposition 1996 : le 18 mai 2000 ;*
- quant aux années d'imposition 1997, 1998, 1999 et 2000 : le 28 mars 2002 ;*
- quant à l'année d'imposition 2001 : le 22 mars 2006 ;*

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification qui, en cas de simple pli postal est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la remise à la poste (art. 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 portant exécution du § 211 AO) ;

Considérant que la requête, datée le 28 décembre 2006 et entrée le 5 janvier 2007, n'a donc pas été introduite dans les délais légaux de réclamation, lesquels ont expiré au plus tard, en ce qui concerne l'année 2001, le 27 juin 2006 ;

Considérant d'une part, qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion, d'autre part, que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant d'ailleurs qu'aucune suite n'a été réservée aux rappels, sommations, astreintes et décisions portant fixation d'une astreinte, invitant au dépôt des déclarations d'impôt pour les années litigieuses ;

qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, en vertu du § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de

leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. jurisprudence constante, p.ex. : Cour Adm. 30 janvier 2001, no 12311C du rôle);

Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;

Par ces motifs

dit les réclamations irrecevables ».

Par requête déposée le 15 mai 2007, Monsieur ... a introduit un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de la décision du directeur du 15 février 2007.

Avant même de procéder à l'examen de la recevabilité du recours, le tribunal est en premier lieu appelé à examiner la recevabilité du mémoire en réplique au regard des délais légaux de son dépôt au greffe du tribunal. Le demandeur a pris position en soutenant que son mémoire en réplique ne serait pas tardif au motif que le délai pour fournir sa réplique n'aurait pas commencé à courir à son égard dès lors que le mémoire en réponse lui aurait été communiqué à une date inconnue.

Lors des plaidoiries, le délégué du gouvernement a conclu au rejet du mémoire en réplique pour avoir été déposé en dehors du délai légal. Il s'est basé sur l'article 3 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives aux termes duquel seule la date du dépôt du mémoire en réponse au greffe devrait être prise en considération et non pas la date de sa communication aux autres parties.

L'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée prévoit en ses paragraphes (5) et (6) que :

« (5) Le demandeur peut fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse, la partie défenderesse et le tiers intéressé sont admis à leur tour à dupliquer dans le mois.

(6) Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre ».

Il se dégage de l'article 5 (5) de la loi précitée du 21 juin 1999 que le demandeur peut fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse.

L'article 8 (3) de la même loi impose au délégué du gouvernement comme seule obligation de déposer son mémoire dans le délai légal au greffe du tribunal administratif qui est alors tenu de le communiquer aux autres parties.

En l'espèce, si le demandeur ne conteste pas avoir reçu effectivement communication du mémoire en réponse du délégué du gouvernement par la voie du greffe, la date à laquelle cette communication a eu lieu ne ressort toutefois pas clairement des éléments du dossier, de sorte qu'aucun délai pour fournir une réplique n'a commencé à courir à l'égard du demandeur. Il s'ensuit encore que le mémoire en réplique n'est pas à considérer comme ayant été déposé en dehors du délai légal et le moyen du délégué tiré du dépôt tardif du mémoire en réplique est à rejeter.

Encore que le demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation contre la décision directoriale litigieuse. En effet, comme l'article 2 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, l'existence d'une telle possibilité d'un recours en réformation rend irrecevable l'exercice d'un recours en annulation contre la même décision.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours subsidiaire en réformation. Le recours en annulation, introduit à titre principal, est en conséquence irrecevable.

Le délégué du gouvernement soutient en premier lieu, en se basant sur le paragraphe 87 AO qu'une demande de relevé de forclusion serait irrecevable si elle n'était pas accompagnée ou du moins suivie à bref délai d'une réclamation. Pour la même raison, le recours sous analyse devrait encourir l'irrecevabilité pour ne pas déférer également le volet de la décision relative aux réclamations.

S'il est vrai que d'après les termes de la requête introductive d'instance, le recours du demandeur tend expressément à se voir accorder le relevé de forclusion, il n'en demeure pas moins que la décision directoriale est attaquée en son intégralité sans que la portée du recours ne soit expressément limitée, partant tant en ce qui concerne le volet portant refus d'accorder le relevé de forclusion que le volet déclarant les réclamations tardives. Or, dans la mesure où la déclaration d'irrecevabilité des réclamations par le directeur comme étant tardives ne constitue que la conséquence du refus du directeur de ne pas accorder le relevé de forclusion, cela ne saurait porter à conséquence quant à la recevabilité du recours. Le moyen d'irrecevabilité afférent est partant à rejeter comme non fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été invoqué, le recours en réformation est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, le demandeur fait exposer que sa demande en relevé de forclusion serait motivée par « *son état de santé qui l'aurait empêché de suivre ses obligations administratives avec la régularité nécessaire* ». Il reproche ainsi au directeur de ne pas avoir motivé sa décision si ce n'est d'invoquer une jurisprudence selon laquelle un contribuable ne pourrait imputer qu'à soi-même les conséquences désavantageuses d'une taxation lorsque c'est en raison d'un comportement fautif qu'il a été fait recours à une telle mesure. Or, il conteste que son comportement présente un tel caractère fautif au vu de son état de santé déficient par rapport auquel le directeur n'aurait pas pris position. Le demandeur conclut partant à l'annulation de la décision directoriale pour défaut de motivation suffisante.

Il soutient ensuite que ce serait à tort que le directeur ne l'aurait pas relevé de la forclusion alors qu'il suivrait un traitement médical récurrent et que son état de santé l'aurait empêché de remplir ses obligations à l'égard de l'administration des Contributions directes. En se référant à un certificat médical joint à la requête introductive d'instance, il précise que sa maladie n'aurait pas entraîné une indisponibilité permanente, mais qu'elle l'aurait empêché de se conformer aux prescriptions légales au moment où expirait le délai pour introduire une réclamation.

En ce qui concerne tout d'abord le moyen tiré du défaut de motivation de la décision directoriale déferée, il échet de rappeler que ni les paragraphes 86 et 87 AO, ni les dispositions générales relatives au régime des décisions (« *Verfügungen* ») contenues aux paragraphes 91 à 96 AO ne prévoient une obligation générale, sous peine d'annulation, de motivation expresse d'une décision telle celle en cause.

En outre, si le juge statue au fond, comme cela est le cas en l'espèce, et peut ainsi substituer son appréciation à celle de l'auteur de la décision déferée, il reconsidère le fond de l'affaire, et réforme, le cas échéant, la décision lui soumise, s'il estime que l'affaire est en état pour trouver une solution au fond, et ce même si les motifs de l'auteur ne lui ont pas été soumis.

S'il est vrai qu'en l'espèce, les considérations sur base desquelles le directeur a refusé d'accorder au demandeur de le relever de la forclusion sont renseignées de manière sommaire, le directeur se contentant de citer une jurisprudence et de conclure que l'instruction du dossier n'a pas révélé de circonstance susceptible de relever le demandeur de la forclusion, il n'en demeure pas moins que le délégué du gouvernement a apporté un complément de motivation pour justifier le rejet de la demande de relevé de forclusion, de sorte que le demandeur n'a pas pu se méprendre sur les raisons ayant conduit le directeur à déclarer les réclamations irrecevables, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense ne saurait être retenue en l'espèce.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu à annulation de la décision directoriale en raison d'une absence de motivation suffisante.

C'est encore à bon droit que le directeur a déclaré les réclamations introduites par le demandeur à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1996 à

2001 irrecevables comme ayant été présentées après l'expiration du délai légal de trois mois. En effet, il n'est pas contesté en cause que les bulletins d'impôt en question ont été mis à la poste sous pli simple respectivement quant à l'année d'imposition 1996 : le 18 mai 2000 ; quant aux années d'imposition 1997 à 2000 : le 28 mars 2002 ; et quant à l'année d'imposition 2001 : le 22 mars 2006. Il est également constant en cause que la réclamation n'est parvenue à l'administration des Contributions que le 5 janvier 2007. Il s'ensuit que la réclamation a été introduite plus de trois mois après la date à laquelle les bulletins sont présumés avoir été notifiés, la notification par simple lettre étant présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la remise de l'envoi à la poste en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins d'impôts directs pris sur base du paragraphe 211 (3) AO.

Il y a encore lieu de relever que conformément aux termes du paragraphe 83 (2) AO, le délai de réclamation de trois mois instauré par le paragraphe 228 AO est un délai de forclusion non susceptible d'une prorogation.

Il convient ensuite d'examiner si l'excuse dont le demandeur se prévaut en l'espèce, à savoir son état de santé déficient, est de nature à le faire relever de la forclusion.

Conformément au paragraphe 86 AO, «*Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten ...*».

Afin d'atténuer les rigueurs de la forclusion, le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal (v. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in Etudes fiscales, novembre 1989, No.83, p.62).

Aux termes du paragraphe 87 (5) AO «*Nach Ablauf eines Jahres, von dem Ende der versäumten Frist an gerechnet, kann die Nachsicht nicht mehr begehrt oder ohne Antrag bewilligt werden*».

Etant donné qu'aucune demande de relevé en forclusion n'est plus recevable plus d'une année après l'expiration du délai de recours, c'est à juste titre que le délégué du gouvernement soutient qu'à la date du 5 janvier 2007, date de l'introduction de la réclamation, le relevé de forclusion ne pouvait plus être demandé pour les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1996 à 2000, étant donné que ces bulletins ont été émis en date du 10 mai 2000 respectivement le 28 mars 2002.

Il s'ensuit encore que seule la demande de relevé de forclusion pour pouvoir réclamer à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 22 mars 2006 était recevable pour avoir été introduite dans le délai prévu au paragraphe 87 (5) AO.

Le tribunal est toutefois amené à constater que le demandeur ne justifie pas d'une excuse de nature à le faire relever de la forclusion.

En effet, s'il est certes vrai que la maladie peut constituer un motif d'excuse valable, il n'en demeure pas moins qu'en l'espèce, le demandeur affirme souffrir depuis 1996 d'une maladie qui ne lui permettrait pas de se conformer à ses obligations administratives. Si cet état des choses est certes confirmé par un certificat médical du 6 avril 2007 versé en cause par le demandeur, le tribunal partage toutefois l'avis du délégué du gouvernement en ce que le demandeur, bien conscient de son état de santé qui ne lui permettait pas de s'occuper de ses affaires en permanence, aurait dû prendre les dispositions nécessaires afin de s'acquitter de ses obligations fiscales pendant les périodes plus difficiles de sa maladie. Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'argumentation du demandeur consistant à soutenir que sa maladie n'entraînait pas une indisponibilité permanente, mais ne l'empêchait que périodiquement de remplir ses obligations administratives. En effet, si cette incapacité périodique se trouve encore confirmée par le prédit certificat médical, ce dernier ne renseigne toutefois pas les périodes précises pendant lesquelles la maladie du demandeur l'empêchait de remplir ses obligations légales, de sorte qu'il y a lieu de retenir que le demandeur reste en défaut d'établir que son état de santé l'empêchait de se conformer aux prescriptions légales quant aux délais à observer sous peine de forclusion.

Force est dès lors de retenir que le demandeur a commis une négligence fautive excluant le relevé de forclusion, étant entendu que l'indulgence se mérite dans la mesure où il est dans l'intérêt de la sécurité des rapports juridiques de respecter les délais de procédure, d'autant plus que les conditions de recevabilité des réclamations sont réduites à un minimum.

Par voie de conséquence, le directeur a valablement pu refuser le relevé de forclusion en l'espèce.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a déclaré les réclamations du demandeur du 5 janvier 2007 irrecevables pour tardiveté et que le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 17 avril 2008 par le premier vice-président, en
présence du greffier Claude Legille.

s. Legille

s. Schockweiler